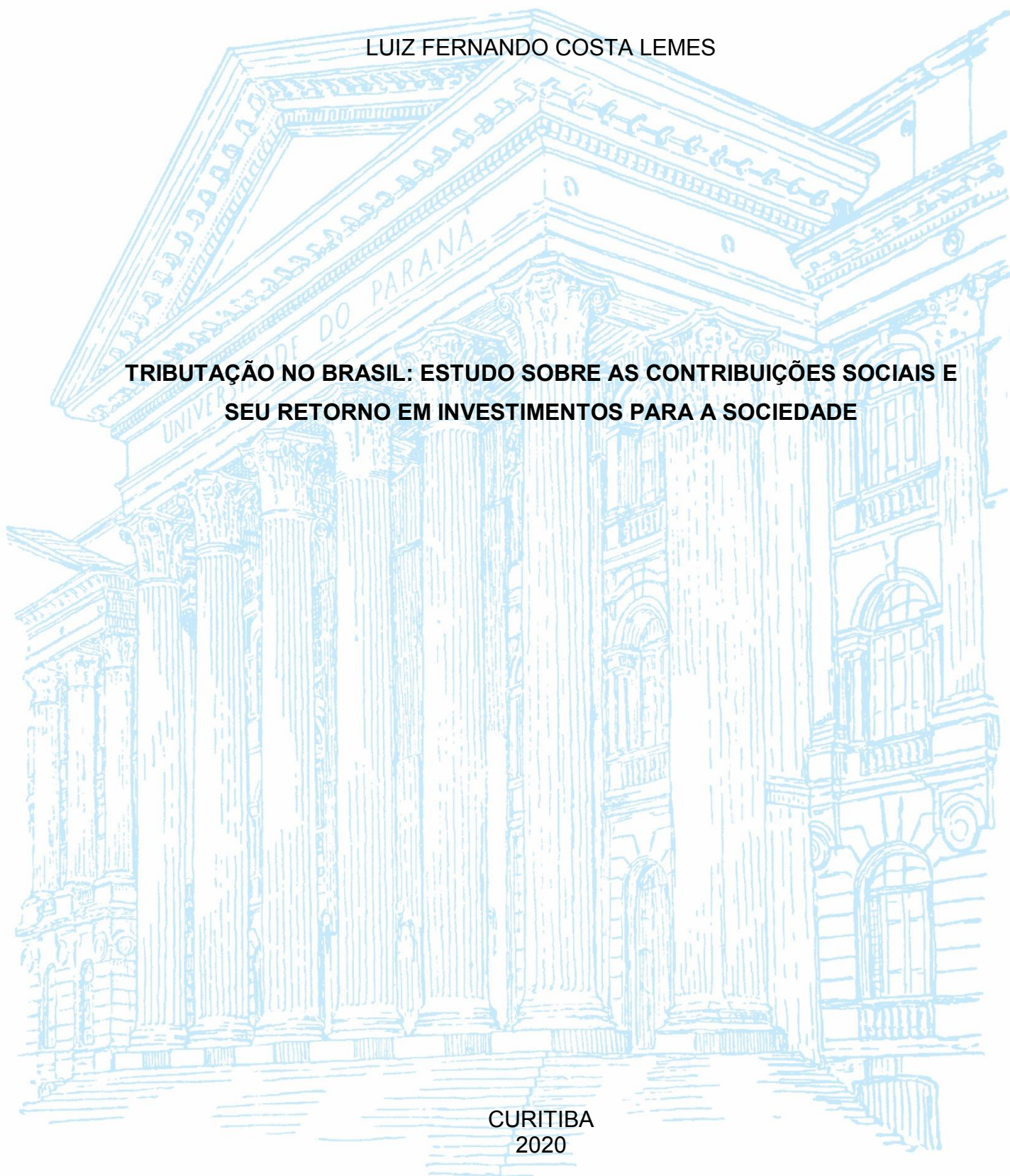


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUIZ FERNANDO COSTA LEMES

**TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: ESTUDO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E
SEU RETORNO EM INVESTIMENTOS PARA A SOCIEDADE**

CURITIBA
2020



LUIZ FERNANDO COSTA LEMES

**TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: ESTUDO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E
SEU RETORNO EM INVESTIMENTOS PARA A SOCIEDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador (a): Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz.

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO
LUIZ FERNANDO COSTA LEMES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

Orientador – Departamento Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.

Prof(a). Dr(a)/MsC _____

Departamento _____

INSTITUIÇÃO _____

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____

Departamento _____

INSTITUIÇÃO _____

Curitiba, 30 de junho de 2020.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, toda honra e glória são suas, por seu Amor incondicional pela minha vida, pela sua ajuda e cuidado em toda a caminhada.

Aos meus pais, que desde criança me mostraram a importância dos estudos, que sempre fizeram aquilo que estava em seu alcance e até fora para dar condições de estudar.

A minha amada esposa pela paciência, pelo carinho e apoio, uma incentivadora nos dias de desânimo, uma mulher maravilhosa que está ao meu lado em todos os momentos. Te amo muito, essa conquista é sua também.

A instituição de Ensino Universidade Federal do Paraná, por nos proporcionar um curso excelente, uma estrutura que possibilitou enriquecer meus conhecimentos, um privilégio poder passar por esta instituição.

Aos professores do curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, por compartilhar anos de conhecimentos, experiências e vivências, foram dias maravilhosos, poder aprender com cada um em sua área de conhecimento foi um verdadeiro deleite.

Ao meu orientador, professor Dr. Jeferson Teodorovicz, por toda contribuição na construção desta pesquisa, por sua paciência, instrução. Muito grato por aceitar o desafio.

RESUMO

O presente trabalho aborda a relação da tributação e o aspecto do retorno para sociedade em serviços que melhorem as condições de vida. Visto que o ato de tributar do Estado é encarado muitas vezes de uma maneira negativa pela sociedade, devido ao fato de expressar uma sensação exploratória por parte do Estado contra ela. No entanto, a tributação mostra-se de suma importância, pois é a principal fonte de recursos para o financiamento e manutenção de serviços essenciais da sociedade. Uma maneira de poder perceber o retorno da tributação é por meio das contribuições Sociais, uma forma de tributo cuja criação foi para fins sociais, como Saúde, Assistência Social e Previdência Social. Sob este prisma que se desenvolverá o presente o estudo, se os tributos possuem realmente um caráter social ou somente um fim arrecadatório. Para tanto será analisado as arrecadações das contribuições sociais no período entre 2015 a 2019, e os investimentos nas áreas da Saúde, Assistência Social e Previdência Social.

Palavras Chaves: Tributação, Arrecadação, Investimento, Retorno, Social.

ABSTRACT

The present work addresses the relation of taxation and the aspect of the return to society in services that improve living conditions. Since the act of taxing the State is often viewed in a negative way by society, due to the fact that it expresses an exploratory feeling on the part of the State against it. However, taxation is extremely important, as it is the main source of funds for the financing and maintenance of essential services of society. One way to be able to perceive the return of taxation is through Social Contributions, a form of tax whose creation was for social purposes, such as Health, Social Assistance and Social Security. Under this prism, the present study will be developed, if the taxes really have a social character or only a collection purpose. To this end, the collection of social contributions in the period between 2015 and 2019, and investments in the areas of Health, Social Assistance and Social Security will be analyzed.

Keywords: Taxation, Collection, Investment, Return, Social.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1- ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL ENTRE 2015 A 2019.....	21
GRÁFICO 2 – ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ENTRE 2015 A 2019.....	22
GRÁFICO 3 – INVESTIMENTOS NA SAÚDE.....	24
GRÁFICO 4 – VALORES INVESTIDOS EM ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	26
GRÁFICO 5 – COMPARATIVO ENTRE ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAS E INVESTIMENTOS NA SAÚDE E ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	27
GRÁFICO 6 – ARRECADAÇÕES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E GASTOS COM PREVIDENCIA SOCIAL	29

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ASPS - Ações e Serviços Públicos de Saúde

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CF – Constituição Federal

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DRU - Desvinculação de Receita da União

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IPEA - fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

KMPG - *Marwick International e a Klynveld Main Goerdeler* -

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

PERT - Programa Especial de Regularização Tributária

PIS – Programa Integração Social

RFB – Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	1
1.2JUSTIFICATIVA	2
1.3 OBJETIVOS	3
1.3.1 objetivo geral	3
1.3.2 objetivos específicos	3
2 METODOLOGIA	4
3.PRINCIPAIS CONCEITOS	6
3.1 TRIBUTO CONCEITO E CONTEXTO HISTÓRICO	6
4. FONTES DE FINANCIAMENTO DO ESTADO	8
4.1 A NECESSIDADE DO ESTADO DE COBRAR TRIBUTOS	8
4.2 FINALIDADE FISCAL.....	10
4.3 FINALIDADE EXTRAFISCAL.....	11
5. A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO	12
6 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	13
6.1 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE.....	14
6.2 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS.	15
6.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL	16
6.3.1 A seguridade social	16
6.3.2 O financiamento da seguridade social.....	19
7 ARRECADAÇÃO E DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	20
7.1 ARRECADAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS FEDERAIS	20
7.2 ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS, COFINS E CSLL.....	22
7.3 ANÁLISE DOS INVESTIMENTOS EM SAÚDE NO PERÍODO ENTRE 2015 A 2019	24
7.4 ANÁLISE DOS INVESTIMENTOS EM ASSISTÊNCIA SOCIAL	26
7.5 ARRECADAÇÕES DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PREVIDÊNCIA SOCIAL	29
8.CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS	32

1.INTRODUÇÃO

Ao falar-se de tributação, percebe-se uma insatisfação popular por ser muitas vezes enxergada com uma exploração do Estado, desvinculado de qualquer benefício ao contribuinte. Esta concepção está associada por vezes a falta de conhecimento do efetivo conceito de tributo, suas funções, alta carga tributária e má gestão dos recursos obtidos por meio da arrecadação.

Historicamente é possível explicar o porquê de tal aversão e resistência contra o pagamento de tributos, acerca do início da tributação. Na antiguidade se verificava a cobrança das mais diversas espécies de tributos, muito embora nem todas as pessoas sofressem incidência. Na Roma Antiga, por exemplo, os cidadãos livres não eram obrigados a pagar qualquer sorte de impostos, recaindo o encargo, salvo raras exceções, apenas sobre mulheres e escravos. Na Idade Média, os privilegiados eram, em regra, os grandes senhores de terras e os membros do clero e da nobreza. A verdade é que a cobrança de tributos, sobretudo em virtude dos abusos praticados pelos detentores do poder, ao longo dos tempos, sempre causou revolta e insatisfação. (CASTRO, 2015)

Nota-se, que de fato na antiguidade a tributação ocorria de forma arbitrária e seletiva, atingindo somente classes menos favorecidas para custear regalias de pouquíssimos privilegiados.

Atualmente, tributo continua possuindo seu caráter compulsório, ou seja, não existe opção de não pagar. A principal mudança está na seletividade, se antes atingia somente algumas classes sociais a fim de manter as regalias dos poderosos, hoje está isonômico, isto é, todos devem pagar tributos independentemente da sua classe social, influência política ou qualquer outro fator que atribua privilégios de se eximir do pagamento de tributos. Cada indivíduo de acordo com sua capacidade contributiva, salvo em casos que se concedam imunidades e isenções, fatos que são exceção à regra. Outra questão que torna a tributação um assunto aversivo a população não está ligada somente no ato de pagar tributos, mas sim no fato de quanto pagar, ou seja, na carga tributária, quanto que estou pagando em relação a riqueza gerada.

Percebe-se também uma diferença gritante ao falar de tributação quando comparamos países desenvolvidos com subdesenvolvidos, no primeiro a tributação segue uma linha mais social e justa de recolhimento de tributos, como mencionado acima segue a capacidade contributiva de cada cidadão, não onerando o cidadão além do que pode pagar. Nota-se que os recursos obtidos por meio da arrecadação retornam para sociedade como prestações de serviços

e desenvolvimento do país, isso gera uma satisfação por meio dos contribuintes, pois notam que ao pagarem seus tributos estão ajudando no desenvolvimento do seu país. Exemplo disso ocorreu em 2017 nos Estados Unidos, conforme reportagem da BBC os 400 multimilionários não queriam redução dos impostos, pois temiam que com isso houvesse um aumento na desigualdade social, devido ao fato de menor arrecadação os serviços essenciais sofreriam cortes orçamentários, que atingiria a parte mais pobre da população. Quando se trata de países subdesenvolvidos, constata-se ainda um caráter de mero fim arrecadatório, onde o fruto da arrecadação vai quase em sua totalidade para manter a máquina pública, o retorno é muito inferior ao esperado e necessário, ocorre nesses países uma tributação desigual onde muitas vezes o que menos tem é o que mais paga, conceitos como tributação e justiça social são praticamente nulos. Ocorre nesta situação uma verdadeira aversão ao pagar tributos, se no primeiro caso queria-se até pagar mais impostos a realidade dos países subdesenvolvidos é que se pudessem não pagariam, pois não notam o retorno do Estado para a sociedade dos valores recolhidos

No Brasil, ao tratar do assunto de tributos e sua cobrança percebe-se a mesma aversão e indignação, devido à alta carga tributária e a falta de retorno dos tributos pagos em prol do contribuinte. O contribuinte espera que ao recolher seus tributos haja uma contrapartida positiva, espera que os valores arrecadados retornem em serviços e benfeitoras que melhorem sua qualidade de vida. Nota-se então uma aversão não somente no tributo em si, mas a sua alta carga imposta sobre a riqueza pessoal dos contribuintes e sua falta de retorno expressivo percebida pelos mesmos.

Tendo em vista o contexto abordado como ponto de partida, o objetivo principal deste trabalho é verificar: **Qual é a arrecadação das Contribuições Sociais e seus investimentos na área de Seguridade Social?**

1.2 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa justifica-se devido ao fato de que as Contribuições Sociais são uma espécie de tributo, cuja finalidade de instituição está vinculada constitucionalmente a Seguridade Social (Saúde, Previdência e Assistência Social), ou seja, são tributos onde o Estado tem a obrigação de destinar o produto da arrecadação em prol da sociedade. Pois percebe-se uma certa aversão, um preconceito com o ato de contribuir com pagamentos dos tributos, uma insatisfação da sociedade quase em sua totalidade, gerada muitas vezes pela falta de

entendimento da importância do Estado de cobrar tributos, da verdadeira razão do que vem a ser a Tributação, bem como a falta de informação e prestação de contas do Estado em relação aos seus investimentos e aplicação dos recursos para a sociedade, a fim de melhorar a qualidade de vida e serviços para o bem da coletividade.

Para atingir os objetivos serão analisadas as arrecadações das Contribuições sociais, PIS, COFINS e CSLL, bem como as para a previdência social, no período de 2015 a 2019. Visando analisar se os montantes recolhidos têm sido investidos nos campos da saúde, assistência social e previdência social.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 objetivo geral

Analisar as contribuições sob a função social e não somente o caráter arrecadatário, bem como verificar se os valores estão sendo investidos nas áreas as quais foram determinadas para a criação de tais contribuições.

1.3.2 objetivos específicos

- I. Apresentar um panorama da importância da arrecadação e da cobrança de tributos, da necessidade do Estado de cobrar tributos, com a finalidade de financiar ações para o bem-estar da sociedade.
- II. Demonstrar a arrecadação tributária do período de 2015 a 2019.
- III. Analisar em relação as contribuições o valor arrecado e sua destinação nas áreas da Saúde, Seguridade Social e Assistência Social.

2 METODOLOGIA

Um trabalho científico para alcançar seu objetivo ou um resultado desejado consiste em um estudo sistemático e aprofundado do tema relacionado, isto é, toda a ciência caracteriza-se pela utilização de métodos para alcançar o fim que se propõe.

Segundo Bervian *et al* (2014, p.27) “método é a ordem que se deve impor os diferentes processos necessários para atingir um resultado desejado”. Infere-se, portanto que método é um conjunto de processos técnicos empregados a fim de chegar a uma verdade nas ciências. Conforme Lakatos (2011, p.44) “não há ciência sem o emprego de métodos científicos”.

Vistos tais afirmações e conceituações, faz-se necessário definir métodos de pesquisa para alcançar o objetivo ao qual este trabalho se propôs a realizar. Para a realização deste trabalho primeiramente se buscou a utilização da pesquisa bibliográfica, cuja elaboração procura explicar um problema a partir de referências teóricas já publicadas em livros, artigos, teses etc.

Segundo Gil (2010) a principal vantagem da utilização da pesquisa bibliográfica visa abranger uma cobertura maior de fatos e resultados, em relação a se fazer uma pesquisa direta, pois não seria viável percorrer todo o território nacional em busca da aplicação de recursos em projetos sociais e seus resultados, assim sendo a pesquisa bibliográfica bem elaborada supri e atende essas necessidades.

Destaca-se a importância da pesquisa bibliográfica no intuito de alcançar a clareza e os objetivos pospostos na pesquisa, devido a estar baseada em um conjunto de opiniões, conceitos e entendimentos de diversos especialistas e conhecedores de determinado assunto, trazendo maior confiabilidade aos assuntos dissertados no trabalho. Utiliza-se também como metodologia para alcançar os objetivos desta pesquisa o estudo de caso.

Segundo Fonseca (2002)

Um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. O estudo de caso pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador (FONSECA, 2002, p. 33).

O estudo de caso que se propõe este trabalho é investigar e analisar as arrecadações dos tributos, mais especificamente as contribuições sociais, com o objetivo de verificar os investimentos e financiamento da do Instituto da seguridade social, que engloba em seu tripé as áreas de Saúde, Seguridade Social e Previdência Social.

3. PRINCIPAIS CONCEITOS

3.1 TRIBUTO CONCEITO E CONTEXTO HISTÓRICO

Inicialmente, ao tratar desse assunto deve-se entender no que tange a conceituação de tributo, que tratá-lo como mera imposição e imperatividade do estado como instrumento de caráter “punitivo” e obrigatório ao cidadão a fim de satisfazer e nutrir regalias, é uma forma no mínimo equivocada, limitada e danosa de defini-lo. Nota-se uma aversão do cidadão quando se trata desse assunto, devido talvez a esta forma de pensar sobre o assunto, este pensamento popular não revela com fidedignidade o verdadeiro sentido e significado do termo “tributo”.

Historicamente é possível explicar o porquê de tal aversão e resistência contra o pagamento de tributos, acerca do início da tributação, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro (2015) menciona:

Na antiguidade se verificava a cobrança das mais diversas espécies de tributos, muito embora nem todas as pessoas sofressem incidência. Na Roma Antiga, por exemplo, os cidadãos livres não eram obrigados a pagar qualquer sorte de impostos, recaindo o encargo, salvo raras exceções, apenas sobre mulheres e escravos. Na Idade Média, os privilegiados eram, em regra, os grandes senhores de terras e os membros do clero e da nobreza. A verdade é que a cobrança de tributos, sobretudo em virtude dos abusos praticados pelos detentores do poder, ao longo dos tempos, sempre causou revolta e insatisfação. (CASTRO,2015p.5,26)

Ainda tratando dos primórdios da tributação e conseqüente rebelião e aversão do cidadão leciona Paulsen (2015):

Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos. (PAULSEN ,2015 p.17)

Verifica-se, que de fato na antiguidade a tributação ocorria de forma arbitrária e seletiva, atingindo somente classes menos favorecidas para custear regalias de pouquíssimos privilegiados.

Diante disto busca-se trazer a luz o conceito moderno de tributo, visto que deixa de ser algo arbitrário e mero instrumento de fins arrecadatórios, passando para um conceito mais amplo onde a relação de estado e contribuinte supera aquela relação abusiva, trazendo consigo novos significados.

Destarte, com relação aos possíveis significados do termo “tributo”, Paulo Barros de Carvalho (2012) enumera:

O vocábulo “tributo” experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica. (...) (CARVALHO,2012 p. 1, 46).

Depreende-se, que a conceituação da palavra tributo extrapola aquela alusão de importância pecuniária obtida de forma arbitrária/abusiva do contribuinte. Constata-se que seu significado abrange uma relação jurídica e uma prestação/dever do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo, no caso o Estado.

Paulsen (2015) menciona que o conceito atual de tributo pode ser extraído das próprias diretrizes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Neste sentido:

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado. Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionadas, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. (PAULSEN,2015, p.2,38)

Percebe-se que o conceito trazido pela constituição não tira o caráter compulsório do pagamento de tributo, mas além da relação jurídica já comentada, cria uma contraprestação do

estado ao contribuinte, ou seja, o tributo ainda possui seu caráter arrecadatório, contudo agora se reveste com um propósito social a fim de financiar questões e necessidades públicas.

4. FONTES DE FINANCIAMENTO DO ESTADO

4.1 A NECESSIDADE DO ESTADO DE COBRAR TRIBUTOS

Para compreender o papel social do tributo é importante apresentar de maneira resumida as principais fontes/formas do Estado obter recursos para realizar seus objetivos traçados na Constituição Federal de 1988, dentre elas estão:

- I. Emissão de moeda: São receitas conhecidas como senhoriagem utilizadas como política monetária, o problema da emissão de moeda, ocorre no fato de não encontrar lastro econômico, ou seja, a quantidade emitida não faça proporção ao crescimento da circulação de bens e serviços, conseqüentemente acarretando em desvalorização da moeda, ocorrendo processo inflacionário.
- II. Emissão de Títulos do Governo (Endividamento), são receitas provenientes de política fiscal, o que gera endividamento, são a grosso modo empréstimos que o governo adquire dando como garantia títulos públicos com promessa de pagamento futuro, considerado uma forma de obtenção de recursos injusta em relação a gerações futuras que geralmente ficam com ônus do pagamento.
- III. Atividade Empresarial do Estado: Quando o Estado decide exercer atividades econômicas gerando receitas, seja por meio de atividades industriais, serviços ou agropecuárias, visto que esse tipo de receita encontra-se em declínio em virtude do Estado estar assumindo um caráter mais regulador da economia do que um intervencionista direto.
- IV. Arrecadação Tributária: Receitas provenientes de caráter compulsório, obtida por meio de cobrança de diversas espécies de tributos, como exemplo: impostos, taxas, contribuições. Sendo na atualidade a principal forma de obtenção de recursos do Estado.

A finalidade essencial da Tributação é sem dúvida prover o Estado de recursos para manter suas atividades e suas funções, além de atingir os objetivos fundamentais, previstos na Constituição Federal do Brasil de 1988;

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (grifou-se) (BRASIL, 1988).

Observa-se que o ato de o Estado tributar é uma forma da sociedade exercer solidariedade por meio de pagamento de tributos, para que todos possam usufruir dos benefícios alcançados como os elencados no art.3º da CF/88.

Nota-se também, que pagar tributo é a obrigação que o Estado impõe por meio de sua soberania, para que a sociedade financie/contribua com ele para atingir tais objetivos, Hugo de Britto Machado (2007), corrobora dizendo que:

“No exercício da sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O Poder de Tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. [...] é relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto”. (2007, p. 59).

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa econômica, ou seja, a atividade econômica é entregue a iniciativa privada. O art. 173 da Constituição Federal de 1988 faz referência a regra de liberdade de iniciativa, vedando ao Estado exercer exploração direta de atividade econômica, a qual somente é permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. Portanto, não é próprio do estado o exercício da atividade econômica ficando sob responsabilidade do setor privado.

Segundo Hugo de Britto Machado, “Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendimento o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins”. (2007, p. 56).

Visto que o Estado não pode intervir na economia exceto nos casos mencionados anteriormente (art. 173 da CRFB/88), deve-se, portanto, instituir tributos de forma que este não

venha a confiscar os recursos do setor Privado, comprometendo a livre iniciativa e desestimulando a economia.

Depreende-se que a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento que se tem valido o Estado para a manutenção de suas atividades, para a realização de contraprestação de serviços de interesse público e até regulação e controle econômico, ou seja, permite que o Estado realize suas atividades essenciais, dando cumprimento a todos os direitos e garantias fundamentais previstos na Carta Magna.

Nesse sentido, origina-se duas finalidades do tributo, fiscais que a grosso modo possui fim arrecadatório e extrafiscais que traz consigo consequências que vão além da arrecadação. Verifica-se, que sempre o tributo recolherá valores ao erário e ao mesmo tempo trará consigo uma consequência diversa da arrecadação.

Becker (1963) menciona que “na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambas coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo”. Logo, depreende-se que ao mencionar as finalidades do tributo, ambas estarão presentes, tanto a fiscal quanto a extrafiscal, o que se diferencia é a característica que prevalece em determinado tributo para outro.

4.2 FINALIDADE FISCAL

Para a manutenção da estrutura do Estado, este precisa de recursos financeiros, tendo em vista a sua restrita atividade econômica, o tributo como visto passa a ser a principal fonte de receitas, por meio deste retiram – se valores necessários da coletividade, dos privados para suprir a necessidade do estado.

Esta necessidade do estado é atendida pela finalidade Fiscal do tributo, esta fiscalidade tem como função obter recursos dos particulares necessários para a conservação e continuidade das atividades próprias do estado. Na definição de Paulo de Barros Carvalho (2005):

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem

que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (CARVALHO,2005, p.234)

Portanto, define-se finalidade fiscal quando, o tributo assume a função de financiar o Estado, ou seja, é fundamentalmente um instrumento de arrecadação de recursos para cobrir despesas gerais do Estado, sem fazer nenhuma destinação específica dos recursos arrecadados. Porém, quando o tributo assume uma finalidade que não seja somente arrecadatória, surge a finalidade extrafiscal.

4.3 FINALIDADE EXTRAFISCAL

Segundo Fanuchi (1975, p. 56) o conceito inicial de finalidade extrafiscal por exclusão seria toda finalidade do tributo que não seja fiscal, ou seja. *“O tributo se caracteriza como extrafiscal no instante em que se manifestem, com a sua cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros.”*

A finalidade extrafiscal, então, é identificada sempre quando o tributo não tenha como objetivo único a arrecadação de valores ao Estado. Desta constatação, surge uma série de formas de se utilizar os recursos arrecadados com o tributo, lembrando que inicialmente todo tributo possui fins arrecadatórios, o que muda neste caso é a destinação dada os recursos obtidos, tornando-o uma ferramenta de intervenção do Estado no âmbito dos particulares. Sua incidência (ou sua não incidência) objetiva interferir nas situações e pessoas com ela relacionadas, estimulando ou desestimulando condutas.

Com relação a atuação no sentido de estimular ou desestimular condutas dos sujeitos passivos por meio da intervenção, cita-se o exemplo da tributação do cigarro, onde ocorre uma incidência tributária mais alta sobre este produto tornando seu preço mais caro, portando desestimularia seu consumo. Este é um dos muitos exemplos que podem se dar com relação a finalidade extrafiscal do tributo.

Essa extrafiscalidade traz a luz a função social do tributo, onde atua como ferramenta de intervenção não somente na economia, mas na sociedade, com fim de sanar ou ao menos minimizar as mazelas, as desigualdades e necessidades da coletividade para um bem-estar das pessoas, buscando trazer uma igualdade social.

5. A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Superado o contexto histórico, suas definições e finalidades, não há como falar de cobrança de tributo sem relacionar com finalidades sociais. A sociedade almeja a redução das desigualdades regionais e sociais a fim de se alcançar um equilíbrio, atendendo a este anseio a própria Constituição Federal em seu art. 170 prevê princípios garantidores da ordem econômica e social, bem como a redução de desigualdades, garantia de pleno emprego, proteção do meio ambiente dentre outros.

Com esta pontuação, pode se dizer que a função social do tributo está relacionada aos princípios constitucionais, tanto de ordem econômica, quanto de ordem tributária (como o da isonomia, da capacidade tributária, etc.). Essa função social busca o desenvolvimento econômico sustentável aliado a qualidade de vida e justiça social.

Maria de Fátima Ribeiro (2008) liga a política tributária na cobrança de tributo com a função social:

A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com a dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação a oneração do tributo.

[...]

No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte. Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os

Governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o Fisco, sem finalidade social. (RIBEIRO,2008, p.178-178)

Conclui-se, que a tributação não pode onerar o contribuinte além do valor necessário para atender as necessidades sociais, percebe-se que surge o conceito de tributação social que segundo a própria autora define da seguinte forma:

Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou

com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos. A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. (RIBEIRO,2008, p.178,179)

Portanto, a tributação passa a atender as funções e finalidade sociais, considerando assim a necessidades da coletividade, bem como respeita a capacidade de cada um de contribuir na medida de sua riqueza, e não mais como o estado assim o julgar pertinente.

A tributação social vem complementar aquela meramente arrecadatória com fim exclusivo de manter o estado, o que se vê é uma busca de se tributar, com fim a sanar ou no mínimo amenizar as diferenças sociais por meio da tributação, redistribuindo riquezas para promover igualdade.

6 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Nenhuma das espécies tributárias tem tanta ênfase com relação a função social quanto as Contribuições Sociais, pois foram criadas para um fim específico, conforme a CF/88 prevê em seu art.149 *“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”*.

Hugo de Brito Machado as descreve como: “contribuição social é como uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

Na definição de Ricardo Cunha Chimenti (2016, p. 86): “Contribuições sociais são aquelas destinadas a financiar a concretização dos direitos sociais previstos na Constituição Federal, ou seja, o direito à seguridade social (sistema que engloba a previdência social, a saúde pública e a assistência social), à habitação, à educação etc”.

No ensinamento de Luciano Amaro (2006, p. 62):

Por outro lado, deve-se atentar para o fato de que, em nosso sistema tributário constitucional, essas contribuições sociais (inclusive as exigidas dos trabalhadores)

destinam-se ao custeio de todo o sistema da seguridade social, que abrange extenso setor da atividade estatal, ligado não só à previdência social (que é uma das seções do capítulo da seguridade social: CF, art. 201 e 202), mas também a saúde (art. 196 a 200) e a assistência social (art. 203 e 204). Essa atuação estatal é dirigida a coletividade, inclusive as pessoas que jamais tenham efetuado contribuições. Vejam-se, por exemplo, o art. 196 ("a saúde é direito de todos e dever do Estado") e o art. 203 ("a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social").

É importante observar que as contribuições são caracterizadas para uma finalidade específica e não pela destinação do produto da respectiva cobrança, ou seja, há ainda uma desvinculação do produto da arrecadação dessa espécie tributária.

Analisando o art. 149 da CRFB/88, percebe-se que as contribuições sociais estão divididas em 3 subespécies:

1. Em sentido estrito (destinadas ao custeio da Seguridade Social);
2. De intervenção no domínio econômico (objetivo de regular algum mercado e corrigir distorções);
3. De interesse das categorias profissionais ou econômicas (destinadas a instituições como OAB, SESI, SENAI, etc.).

6.1 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Esta espécie de contribuição social por ser um instrumento de intervenção no domínio econômico, somente podem ser instituídas pela União por meio de Lei Ordinária, que visam custear intervenções estatais na atividade econômica em determinados ramos. Seu objetivo é garantir e tornar efetivo os princípios da ordem econômica estabelecidos no art. 170 da CRFB/88:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;
- VI - defesa do meio ambiente;
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional e pequeno porte.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Portanto, a CIDE é uma forma interventiva indireta do Estado na economia, que possui o objetivo de controlar a inflação ou estimular determinados produtos estratégicos, como por exemplo, o petróleo e combustíveis. Esta intervenção indireta por meio das CIDE's, estão previstas no art. 174 da CRFB/88.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

Visto tais características, percebe-se que as CIDE's não possuem fim arrecadatório, mas sim uma finalidade extrafiscal, atuando como meio de incentivo ou desincentivo às ações contribuindo e intervindo na sociedade e na economia.

6.2 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS.

Esta espécie de contribuição especial também é conhecida como contribuição corporativa, caracteriza-se como de interesse de categoria profissional (contribuição Sindical) ou econômica e a de órgãos de controle de fiscalização e regulamentação profissional.

O artigo 8º, IV/CRFB de 1988 estabelece que “A Assembleia Geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para

custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independente da contribuição social prevista em lei

A contribuição sindical é um tributo facultativo previsto no art. 578 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, desde que prévia e expressamente autorizadas.

Esta contribuição não se trata de destinação de recursos arrecadados, mas sim vinculação a entidade representativa da categoria profissional que representa.

6.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL

6.3.1 A seguridade social

A Seguridade social é um conjunto de ações e instrumentos que visam a proteção da sociedade por meio da qual pretende como por exemplo: erradicar a pobreza, reduzir a desigualdades e promover o bem de todos (art. 3º, CRFB/88). A Constituição Federal de 1988, em seu art. 194 define a seguridade social como:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao poder público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados.

De acordo com Leandro Paulsen (2011, p. 457- 458) "a Seguridade Social é a área de atuação do Poder Público que abrange a saúde, a assistência social e a previdência social. Não se trata, pois, de órgão da Administração Direta ou Indireta de quaisquer esferas políticas. Vários são os órgãos e pessoas políticas que se ocupam da seguridade social, como no âmbito

federal, a Administração Direta da União, através do Ministério da Saúde, e o INSS (regime geral de previdência social), os Estados e os Municípios".

O objetivo do sistema de seguridade social conforme leciona Helga Klug Doin Vieira (2010, p. 67). é "dar a toda sociedade proteção e segurança social, promover a redução das desigualdades, fortalecer a dignidade da pessoa humana, gerar uma sociedade livre e justa, baseada no desenvolvimento nacional, realizar o bem estar de todos, dentro de parâmetros da justiça social".

Verifica-se então que a seguridade social possui um tripé para suas ações, cujas áreas de atuações englobam a Saúde, Assistência Social e Previdência Social.

A Constituição Federal de 1988, disciplina a questão da saúde em seu art.196:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

No que se refere a saúde comenta (Vieira, 2010, p. 568), apresenta-se sob a configuração de um sistema amplo, de universalidade plena, atribuindo a todos os seres sociais viventes no território nacional, indistintamente, o direito de acesso a saúde.

Com relação a assistência social a CRFB/88, em seu art. 203 dispõe:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Este segmento visa tratar dos hipossuficientes, ou seja, daqueles que não possuem condições de prover para si ou para sua família condições mínimas. Identifica-se que ela não requer contribuição para se ter direito, o objetivo é cuidar dos mais necessitados, fornecendo aquilo que for absolutamente indispensável para sanar o estado de necessidade do assistido, exemplos: alimentos, roupas, abrigos ou até benefícios em dinheiro como bolsa família.

O terceiro componente desde tripé é a Seguridade Social, que visa sua preocupação e recursos nos trabalhadores e seus dependentes econômicos, é disciplinada nos art. 201 e 202 da CRFB/88.

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

- I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;
- II - proteção à maternidade, especialmente à gestante;
- III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;
- IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;
- V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes

Vê-se que o regime geral da previdência apesar de possuir um caráter contributivo este não possui a característica de ser opcional, ou seja, segue a característica da compulsoriedade dos demais tributos, pois é obrigatória a filiação, logo o pagamento torna-se obrigatório. Diferentemente do regime de previdência privada que possui característica facultativa de espécie complementar, conforme o art.202 da CRFB/88.

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Para Vieira (2010, p. 568 - 569), as ações previdenciárias têm como objeto os indivíduos econômicos e socialmente incluídos, através do trabalho ou mesmo em razão de rendimento de capital. Trata-se de segurança social que demanda contribuição direta, exigindo de cada indivíduo o exercício da responsabilidade na busca da proteção de riscos futuros e incertos.

Com base no discorrido fica evidente o dever constitucional do Estado de proporcionar o bem-estar social dos indivíduos, visto que para isso demanda recursos e nasce a necessidade das contribuições sociais, para o financiamento e manutenção desse tripé chamado de seguridade social.

6.3.2 O financiamento da seguridade social

O financiamento da seguridade social ocorre de forma conjunta entre os setores públicos e privados, o público por meio dos entes da União, Estado e Município e do setor privado pelos empregados e entidades através de seus rendimentos e descontos no salário dos mesmos. As contribuições sociais responsáveis pelo financiamento da seguridade social estão previstas no art.195 da Constituição Federal, com a seguinte redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Por certo as contribuições para seguridade social, destinadas à manutenção do sistema previdenciário, são de competência não só da União como, também, dos Estados e Municípios para custeio de aposentadoria dos funcionários públicos do respectivo ente. Não havendo regime estatutário ocorrerá somente a contribuição federal custeada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Compreende-se que o financiamento da Seguridade Social por meio das contribuições sociais, como a PIS (Programa de Integração Social) COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), bem como as para o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) estão baseados nos princípios da Diversidade e na Equidade.

Como já visto o princípio da diversidade encontra-se previsto no art. 194 da CRFB/88, onde estabelece que a seguridade social será um conjunto de ações integrando os entes dos poderes públicos bem como da sociedade privada, ou seja, haverá investimentos e participação

de ambas as partes, com o fim de prover recursos para assegurar os direitos a saúde, assistência social e previdência social.

Já a equidade impõe a forma de como se dá a participação no custeio da seguridade social, a qual se dará de acordo com os rendimentos do cidadão.

Com referido princípio se almeja garantir proteção social aos hipossuficientes, exigindo-se destes uma contribuição equivalente ao seu poder aquisitivo. Por outro lado, a contribuição empresarial “tende a ter maior importância em termos de valores e percentuais na receita da seguridade social, por ter a classe empregadora maior capacidade contributiva” (LAZZARI; KRAVCHYCHYN; CASTRO, CORRÊA 2018, p. 23).

Pois bem, de acordo com Vieira (2010, p. 573) a Equidade na forma de financiamento, estabelece que as relações de seguridade social devem ser direcionadas para a realização da igualdade, da solidariedade, da capacidade contributiva e dos ditames da justiça social.

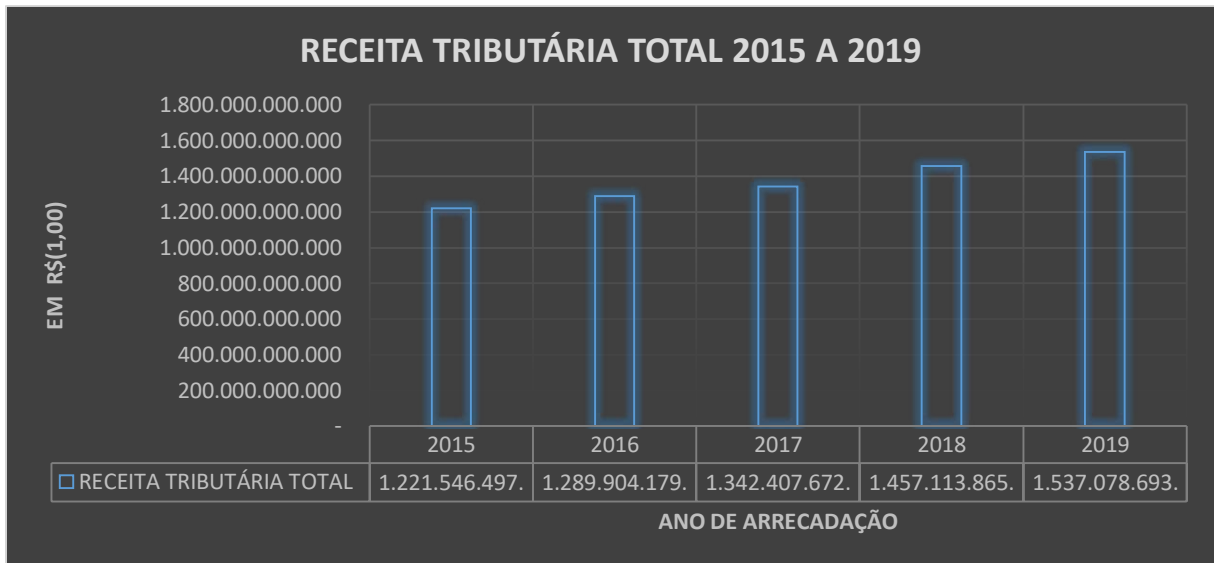
Visto a forma de financiamento da seguridade social, por meio das contribuições sociais, suas espécies de contribuição, os entes participantes, e os princípios que se baseiam tais contribuições, se faz necessário analisar e demonstrar os valores arrecadados dessas contribuições e suas destinações.

7 ARRECAÇÃO E DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

7.1 ARRECAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS FEDERAIS

Como já verificado a arrecadação tributária é a principal fonte de recursos de financiamento do Estado, devido a sua importância faz – se necessário mensurar o valor arrecadado no período a ser analisado entre os anos de 2015 e 2019.

Gráfico 1- ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL ENTRE 2015 A 2019



Fonte: o Autor (2020)

A arrecadação de 2015 chegou a 1,221 (Trilhão), de acordo com a Receita Federal do Brasil, segundo ela apresentou uma queda de 5,62% em comparação com 2014, deixando de arrecadar 103,262 bilhões, diversos fatores contribuíram para a arrecadação menor.

Segundo a RFB (2016), uma das razões que contribuíram para este decréscimo foram as desonerações tributárias, dentre elas a desoneração da folha de pagamento que deixou de arrecadar (24,149 bilhões), além da ampliação dos setores da economia do Simples Nacional (11,577 bilhões).

Apesar de em 2016 haver um aumento de arrecadação em comparação a 2015, foi a pior arrecadação desde 2010 segundo dados do IPEA (2016) RFB, tendo uma queda real de 2,97%, devido ao fato do país estar passando por um período de recessão econômica. Alguns fatores contribuíram para este resultado como exemplo a queda no setor industrial em 3,8%, esta queda foi impulsionada pela atividade extrativa mineral que teve queda de 2,9%, influenciada pela tragédia de Mariana. As desonerações segundo a RFB “ainda impactaram o ano de 2016 deixando de arrecadar 90,676 (bilhões). (VALOR ECONOMICO, 2017)

Segundo o IPEA (2018), houve um aumento da arrecadação no ano de 2017, em virtude do início da recuperação da economia e pelo aumento das contribuições PIS e COFINS sobre os combustíveis.

Conforme dados divulgados pela RFB em 2017, outras situações contribuíram para o acréscimo da arrecadação, como o PERT (Programa Especial de Regularização Tributária), conhecido como novo Refis. Segundo o apontamento do Chefe do Centro de Estudos Tributários da Receita Federal Claudemir Malaquias, foi impulsionado pelo aumento da

produção de petróleo e pela recuperação do preço do produto no mercado internacional, as receitas não administradas pelo Fisco somaram R\$ 36,945 bilhões em 2017, com alta de 46,42% acima da inflação em relação a 2016”.

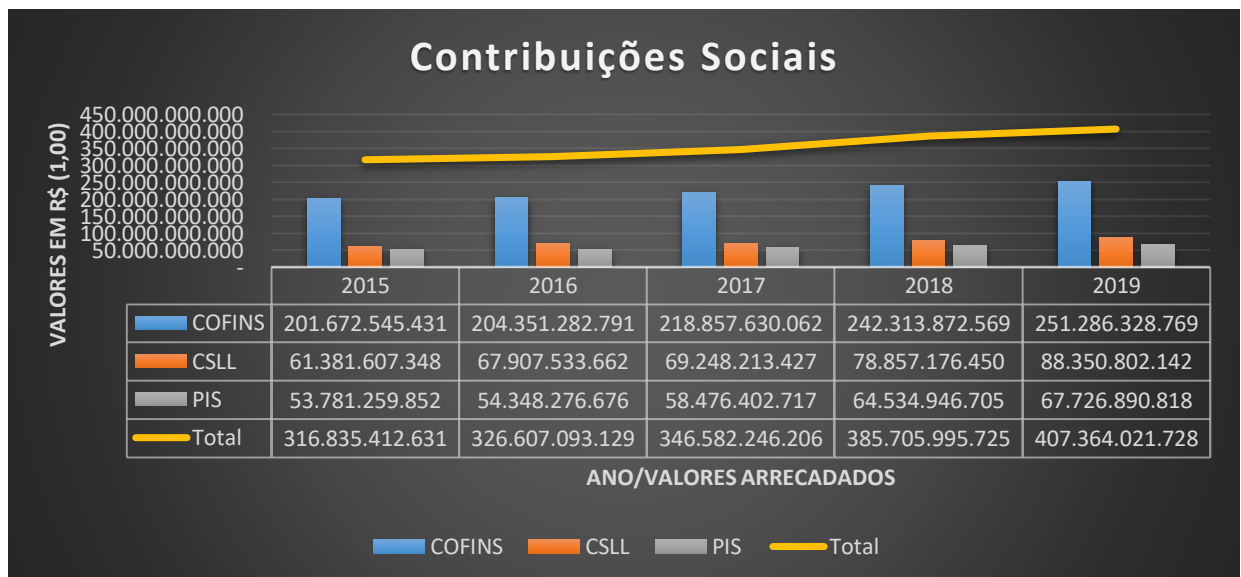
A arrecadação em 2018, conforme relatórios da RFB foi de 1,457 (trilhão), melhor resultado desde de 2014 segundo o IPEA, de acordo com o relatório as desonerações ainda impactam negativamente, deixando de arrecadar no ano um valor de 84,239 (bilhões). Outro fator econômico que provocou este resultado, foi a greve dos caminhoneiros em virtude do desconto tributário no diesel.

No ano de 2019 situações diversas garantiram um resultado que chegou a 1,537 (trilhão), um dos responsáveis por esta arrecadação foi o acréscimo do IRPJ e CSLL, devido ao aumento das reorganizações societárias (Fusões e aquisições), que segundo a KMPG ocorreram 1.231 operações nesse sentido, arrecadando 14 (bilhões). Outro destaque fica por conta do aumento das alíquotas do PIS/COFINS sobre combustíveis (Decreto 9.101/17) que passou a produzir efeitos a partir de junho de 2018.

7.2 ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS, COFINS E CSLL

Como visto as Contribuições Sociais possuem destinação da arrecadação legalmente vinculada as atividades fins das áreas da saúde, assistência social e previdência social. O gráfico abaixo demonstra as arrecadações da COFINS, CSLL e PIS do período de 2015 a 2019.

Gráfico 2 – ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ENTRE 2015 A 2019



Fonte: Autor (2020)

O gráfico acima representa a arrecadação das contribuições em espécies totalizadas pelo seu gênero, para entender a origem e como obteve-se o montante é preciso esclarecer a base de incidência de cada uma das contribuições. Importante mencionar que estão ligadas as atividades da empresa e sua relação de obtenção de receita/faturamento e lucro. Portanto são afetadas diretamente pelas possíveis variações positivas e negativas da economia em seu ambiente macro e microeconômico. O fato de perceber-se que há aumento de um ano para o outro não significa que o resultado é positivo, considerando que poderia ser melhor, como é mencionado no gráfico anterior que trata das arrecadações totais anuais e seus efeitos.

A PIS e a COFINS são espécies de contribuições cujo fato gerador é o auferimento de receita pelas pessoas jurídicas, nota-se um aumento em todos os anos, porém segundo o Ipea em virtude de nos anos de 2015 e 2016 o país estar passando por uma recessão econômica comprometeu o resultado. Outro motivo que também impactou o resultado dessas duas contribuições neste intervalo de tempo foi a ampliação dos setores da economia do simples nacional (Lei Complementar 155/2016), visto que este regime possui alíquotas inferiores dessas contribuições como por exemplo no regime cumulativo o PIS e COFINS, que possuem alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, no simples nacional no Anexo II (Indústria) estas alíquotas chegam no máximo em 0,38% para PIS e 1,60% para COFINS, isso demonstra uma perda considerável em relação a estes tributos, consequência da ampliação dos setores da economia no simples nacional.

Em 2017/2018 há um aumento expressivo no PIS e COFINS causada pelo aumento de alíquotas na incidência sobre os combustíveis, em virtude do Decreto n.º 9.101/2017, que provocaram uma alteração nos coeficientes de redução aplicados nas alíquotas dessas contribuições.

Com relação a CSLL estão sujeitos ao pagamento as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a ela equiparadas sobre as seguintes alíquotas partir de 1º de maio de 2008, a alíquota da CSLL é de (Lei nº 11.727, de 2008, art. 17):

I - 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 ; e

II - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

A grosso modo a CSLL incide sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, sendo o lucro apurado somente no final do exercício da empresa, seria inviável o Estado esperar um ano para

arrecadar esta espécie tributária, nesse sentido ela é cobrada por estimativas mensais e presunção de lucro trimestrais.

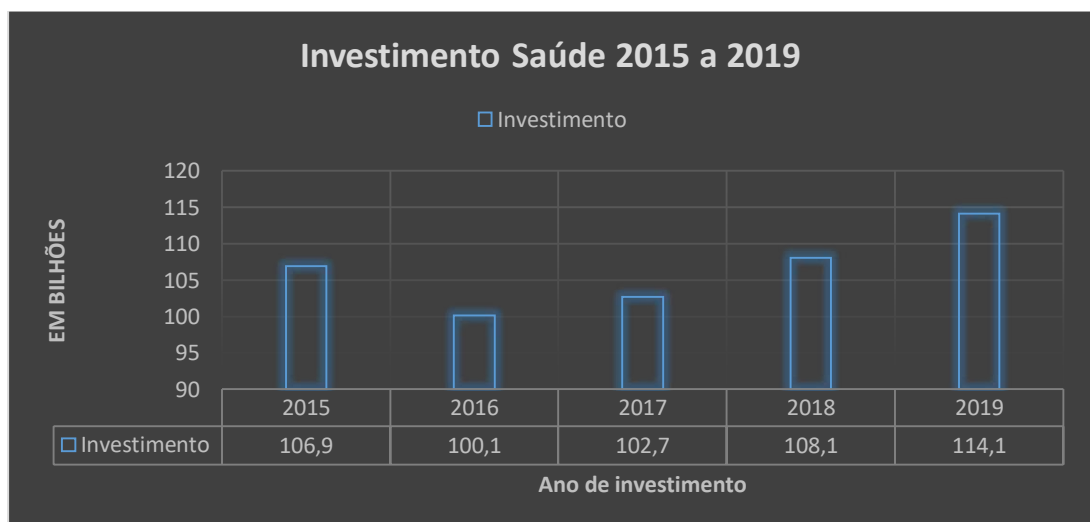
Com base no gráfico acima, em razão da recessão econômica nos anos de 2015 e 2016 era esperado uma lucratividade menor das empresas, ou seja, um impacto direto nas arrecadações desse tributo nesse período, é possível verificar seus reflexos ainda em 2017. A CSLL também sofre os efeitos da expansão de atividades do simples nacional.

O destaque fica para os anos de 2018 e 2019, com a retomada da economia, e consequente o aumento dos lucros das pessoas jurídicas há um aumento expressivo de arrecadação dessa contribuição. Outro fator foi as reorganizações societárias (Fusões e aquisições) que aumentaram em 14 (bilhões) a arrecadação de IRPJ e CSLL (RFB,2020).

7.3 ANÁLISE DOS INVESTIMENTOS EM SAÚDE NO PERÍODO ENTRE 2015 A 2019

O Estado brasileiro no uso das suas atribuições por meio da CRFB/1988, registrou uma escolha, reconhecendo a saúde como um direito social universal e atribui para si mesmo a responsabilidade de assegurar com integralidade o exercício desse direito. Visto que o Estado financia e mantém as atividades meio de cobrança tributos sua principal fonte de recursos, é essencial verificar os montantes investidos nesse setor que é sem dúvida importante para a sociedade.

Gráfico 3 – INVESTIMENTOS NA SAÚDE



Fonte: Autor (2020)

Em 2015 o governo federal investiu 106,9 (Bilhões) em ASPs (Ações e Serviços Públicos de Saúde), apesar de ser um valor considerável ainda é considerado um subfinanciamento, uma análise realizada pela Bloomberg, portal especializado em economia, demonstra que entre 48 países mais desenvolvidos o Brasil assume a posição nº 48, em se tratando de investimentos em saúde. O aprofundamento da crise econômica agravou ainda mais o financiamento desse setor, ficam mais evidentes nos anos de 2016 e 2017, que demonstra uma queda no investimento médio de 5 (Bilhões).

Segundo o IPEA (2018), em seu relatório de Políticas Sociais nº 25, relata que os anos de 2015 e 2016 foram marcados pela mudança de financiamento do SUS, por meio da aprovação da Emenda Constitucional nº 86 de 2015, e também pela proposta de aumento da participação do setor privado na saúde. A EC 86/15 a grosso modo, muda o piso de aplicação que possui um valor mínimo de aplicação, conforme Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Segundo dados do IPEA em 2016 houve um déficit na saúde de 3,5 bilhões em virtude da aplicação da nova regra.

No ano de 2018 e 2019, nota-se melhorias em relação aos investimentos no setor, em virtude do cenário econômico, que aumentou a arrecadação dos recursos. Porém, segundo o IPEA em 2019, com a aplicação da nova regra do teto dos gastos Emenda Constitucional nº 95 de 2016, o Brasil deixou investir em saúde 20,19 (Bilhões).

Comenta o IPEA (2019);

Uma das consequências da aprovação da EC no 95 para a política de saúde e para todas as demais políticas públicas é que, em cenário futuro de crescimento econômico, com aumento das receitas acima da inflação e superação do atual deficit fiscal, os recursos adicionais gerados pelo crescimento econômico não poderão ser investidos nessas políticas, cujos gastos estão limitados pelo teto (algo em torno de R\$ 1,3 trilhão em valores de 2017). Ou seja, mesmo havendo disponibilidade de recursos, o governo federal não poderá usá-los para financiar as políticas de saúde, educação, assistência social, ciência e tecnologia, transporte, segurança pública, 6. Ver Vieira (2016), Schramm, Paes-Sousa e Mendes (2018) e Santos e Vieira (2018). viii Políticas Sociais: acompanhamento e análise | BPS | n. 26 | 2019 habitação etc., mas poderá utilizá-los para pagar despesas financeiras, uma vez que o pagamento dessas despesas não sofreu qualquer limitação, ou para constituir reservas monetárias.

Percebe-se que a limitação dos gastos com relação a saúde mostra-se prejudicial, visto que, mesmo havendo a possibilidade e recursos para uma ampliação nos investimentos, isso não poderá ocorrer, em virtude da limitação imposta pela emenda constitucional. Isso agrava a situação do setor, já que há um histórico de subfinanciamento do setor a anos (IPEA, 2019).

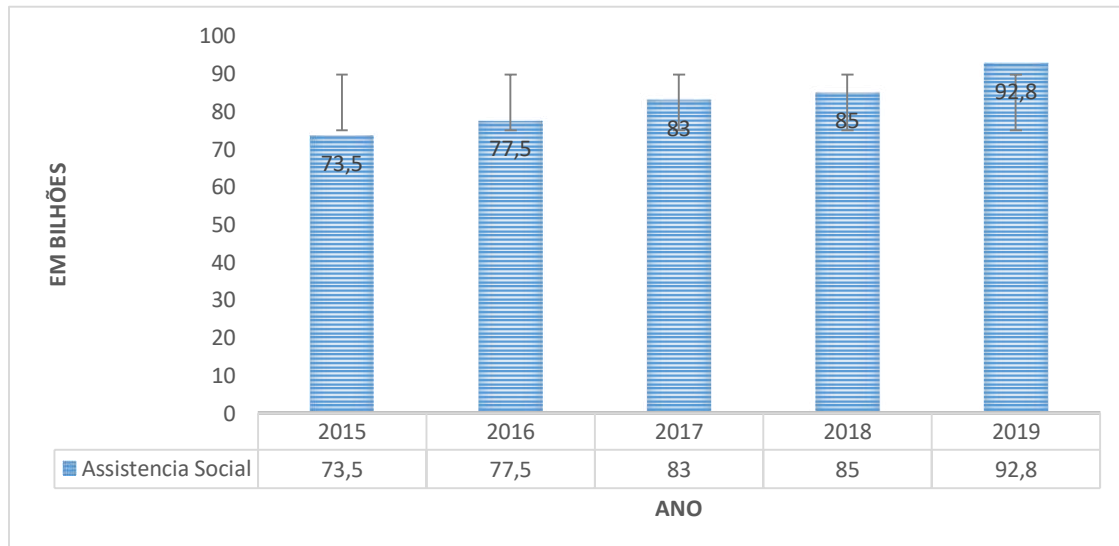
7.4 ANÁLISE DOS INVESTIMENTOS EM ASSISTÊNCIA SOCIAL

O artigo 4º da Lei nº 8.212/91, dispõe que a "Assistência Social é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e a pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social"

A assistência social tem como função de amparar, os hipossuficientes em necessidades consideradas básicas e de direito adquirido pela constituição, baseados nos princípios da dignidade da pessoa humana, tendo como objetivos garantir a proteção da família em todos os estágios da vida, sendo a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice.

São diversos os programas que o setor de assistência social disponibiliza para garantir uma condição de vida mais digna, possível aos que são desprovidos de condições próprias para alcançá-la, dentre eles estão o Bolsa Família, Segurança Alimentar e Nutricional, BPC, dentre muitos outros.

GRÁFICO 4 – VALORES INVESTIDOS EM ASSISTÊNCIA SOCIAL



Fonte: Autor (2020)

No biênio 2015-2016, alterações no cenário econômico (recessão econômica) e político (impeachment), repercutiram nas políticas sociais. Houve um reposicionamento no financiamento com a aprovação da EC Nº 95, como visto impactou investimentos em diversos setores limitando os gastos. Um dos destaques nesse período foi o Decreto nº 8974, que versa

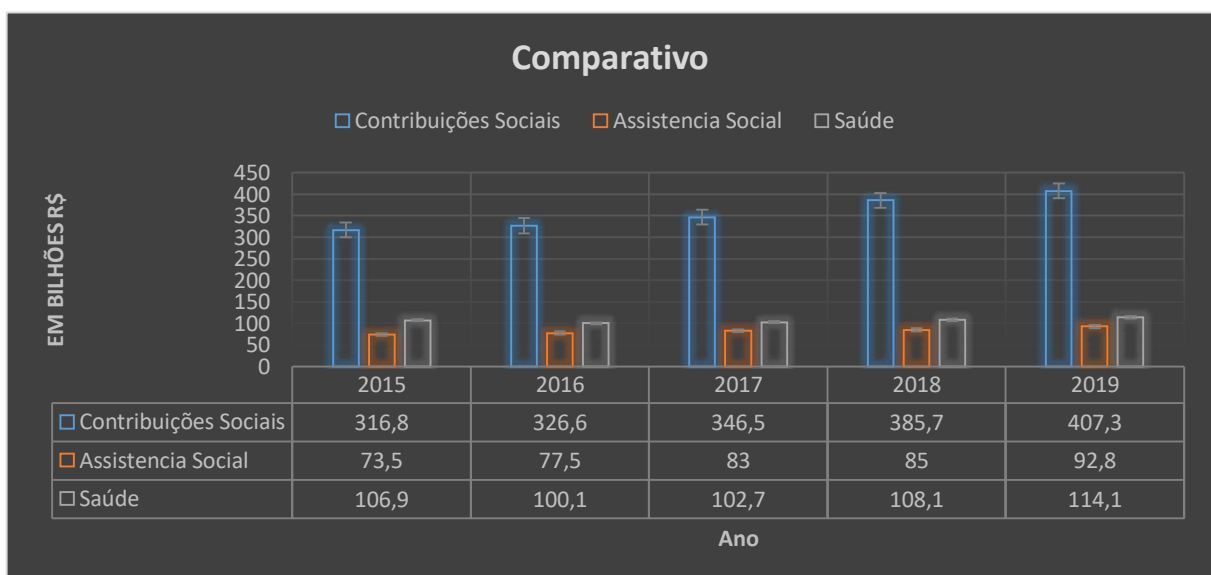
sobre o reajuste do Bolsa Família, de 12,5%, um aumento superior ao autorizado pela ex-presidente Dilma Rousseff (IPEA, 2018).

Percebe-se que no decorrer do período entre 2015 a 2019, ocorre um aumento natural nos investimentos do setor de assistência, porém isso não significa que houve uma melhora, mais sim como visto anteriormente, é apenas uma consequência do acréscimo da arrecadação e da recuperação econômica, não propriamente uma preocupação do Estado em melhorar os investimentos, haja vista que sua política é justamente a oposta como base na EC N°95, não é expandir os gastos e sim limitá-los.

Um fato que demonstra essa realidade é a Resolução CNAS n° 20, que propôs um corte em 50% no orçamento da Assistência social para ano de 2019, impactando profundamente a execução dos benefícios e programas. Outro episódio que aponta um subfinanciamento nesse setor é que segundo dados do Ministério de Desenvolvimento Social, cerca de 500 mil famílias estavam na fila de espera para receber o Bolsa família em 2019.

Visto pormenorizadamente os investimentos na Saúde e Assistência Social (Previdência Social será analisada em tópico a parte), o gráfico a seguir faz um comparativo entre a arrecadação das Contribuições sociais e o investimento nesses dois setores. Com base no art. 195 da CF/88, já mencionado e analisado em tópico próprio, a assistência social e a saúde bem como a Previdência social serão financiadas pelas contribuições sociais como a PIS, COFINS e CSLL.

Gráfico 5 – COMPARATIVO ENTRE ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E INVESTIMENTOS NA SAÚDE E ASSISTÊNCIA SOCIAL.



FONTE: o Autor (2020)

O gráfico acima representa o total arrecadado das 3 contribuições PIS, COFINS e CSLL, já estudadas, comparada com os investimentos realizados em duas áreas que compõem o tripé da seguridade social, ou seja, a saúde e assistência social. Se analisarmos o gráfico somente pela sua composição fica evidente que o valor arrecado não só supri como excede o valor investido em cada área. No caso da saúde em uma média simples nos 5 anos apresentados no gráfico consome 30% (pontos percentuais) do total arrecadado das 3 contribuições sociais. Já o setor de assistência social no mesmo período consome um total em média de 23% (pontos percentuais) do total arrecadado. Ou seja, neste caso as contribuições sociais criadas para o propósito de suprir as áreas sociais seriam suficientes, havendo até mesmo um excedente de arrecadação ao Estado, podendo até mesmo haver um aumento de investimento, levando em consideração que ambos os setores sofreram um subfinanciamento.

Porém é importante observar que as contribuições foram criadas para uma finalidade específica, e não pela destinação do produto da respectiva cobrança, ou seja, há ainda uma desvinculação do produto da arrecadação dessa espécie tributária.

As chamadas DRU (Desvinculação de Receita da União), ocorre que, sob o argumento político da necessidade de flexibilização da atividade financeira do Estado, aliado à crescente arrecadação advinda das contribuições, restou editada a Emenda Constitucional nº 27 de 2000, que instituiu a figura da DRU.

Mesmo a constituição determinando o modo de financiamento da seguridade social por meio das contribuições, a desvinculação foi possível pelo ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), que cuja função é harmonizar e estabelecer regras de transição no ordenamento jurídico, a legalidade da desvinculação encontra-se no art. 76 do ADCT. Importante mencionar que este artigo possui desde do ano 2000 diversas redações que mudam o período de desvinculação, a redação a seguir é de 2017 que além de estender até 2023 a desvinculação traz outra novidade, um aumento de percentual que antes era 20% passa para 30%.

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

Percebe-se no caso uma manobra legal, mas que desconfigura a extrafiscalidade das contribuições sociais que foram criadas para este propósito, tornando inviável conhecer a destinação do produto de arrecadação.

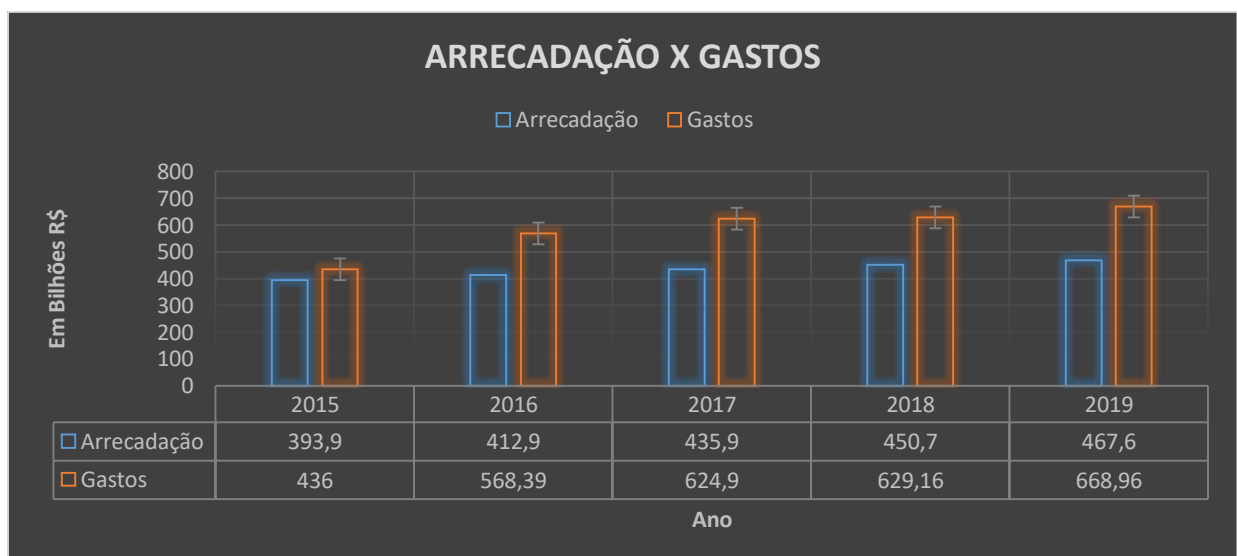
7.5 ARRECADAÇÕES DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Previdência Social é um dos 3 setores da seguridade social, que visa a proteção do trabalhador com este não consegue suprir-se economicamente por algum infortúnio como por exemplo; doença, invalidez, etc. Segundo o Ministério responsável pela organização e manutenção da Previdência Social, previdência social é um:

Seguro social para a pessoa que contribui, [ou seja,], uma instituição pública que tem como objetivo reconhecer e conceder direitos aos seus segurados [onde] a renda transferida pela Previdência Social é utilizada para substituir a renda do trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão (MINISTÉRIO da Previdência Social, 2015, s.p).

À grosso modo a Previdência social é um sistema público, que garante a aposentadoria dos brasileiros, porém vai além da aposentadoria, oferece também outros benefícios como auxílio doença, salário maternidade. Devido a sua importância optou-se por analisá-la separadamente, tendo em vista que nos últimos anos tem sido palco de grandes discussões para reforma e mudança na forma de custeio e concessão aos beneficiários.

Gráfico 6 – ARRECADAÇÕES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E GASTOS COM PREVIDENCIA SOCIAL



Fonte: O Autor(2020)

Quando se fala em previdência social o assunto mais corriqueiro e de destaque é o déficit que ela possui, ou seja, os gastos do sistema previdenciário são maiores que sua arrecadação, de forma que os benefícios pagos estariam criando um rombo nos cofres públicos. Este fato tem levado o governo a propor reforma do sistema, pois sobre as regras vigentes o sistema estaria fadado a quebrar.

Ao analisarmos o gráfico acima, no período entre 2015 a 2019, fica evidente a questão do déficit, em todo o período mencionado é possível verificar que o gasto com previdência social englobando todos os benefícios ultrapassou os valores arrecadados, o destaque fica para o ano de 2019, onde o rombo chegou a 201,36 (Bilhões), a previdência social neste período incorreu num déficit médio de 153,28 (Bilhões) por ano. Segundo a Receita Federal do Brasil uma das razões que mais impactaram na diminuição da arrecadação é a renúncia de receitas por meio do incentivo, conhecido como desoneração da folha de pagamento (valores de renúncia constam na análise do gráfico 1).

Segundo o IPEA (2018), o ano de 2016 foi marcado pela edição da medida provisória 664, que alterou as regras de concessão dos benefícios de pensão por morte e auxílio-doença, no caso do auxílio doença a principal mudança foi a exigência de carência, ou tempo mínimo de contribuição de 24 meses, pois antes a concessão era feita pelo simples fato de o cidadão ter caráter de segurado. Já em relação a pensão por morte a exigência de um período de 2 anos de união estável e mudanças na regra de vitaliciedade das pensões, enrijeceram e dificultaram o acesso a este benefício. Com estas medidas verificou – se uma economia nos pagamentos dessa espécie de benefícios de 14,5 (Bilhões).

Em 2018 segundo o IBGE, o Brasil está sofrendo um rápido e intenso envelhecimento da população, a qual até o ano de 2060 triplicará a população acima dos 65 anos, segundo as projeções do instituto esta transformação demográfica irá alterar significativamente a quantidade de dependentes da previdência social, em razão de que teremos mais idosos dependentes de aposentadoria.

Em geral a Previdência social é deficitária em relação a sua própria manutenção e sobrevivência, visto que as contribuições Sociais criadas para seu custeio (INSS), são insuficientes, necessitando retirar de demais contribuições o seu custeio, onde fica explícito o consumo dos recursos que “sobram” das contribuições destinadas a saúde e assistência social.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente trabalho consistiu em discorrer a tributação no Brasil sob o aspecto da finalidade extrafiscal, analisando as contribuições sociais e sua principal finalidade a qual seja: o financiamento das prestações positivas em sua tridestinação (saúde, assistência social e previdência social), fugindo do aspecto meramente fiscal, ou seja, aquele fim somente arrecadatário, visto por grande parte da sociedade com uma certa aversão, por não perceber um retorno que traga a sensação de uma melhora em sua qualidade de vida.

Ao longo do trabalho foi apresentado a tributação, seu contexto histórico e a necessidade de sua instituição por parte do Estado, como principal fonte de recursos para manutenção e desenvolvimento de suas atividades e objetivos por ele traçados. Após um breve relato sobre as funções do tributo e suas finalidades passou-se ao estudo das contribuições sociais, suas especificidades bem como o valor global da sua arrecadação e finalmente a destinação dos recursos obtidos conforme a determinação da sua criação.

Todavia, ao analisar os investimentos realizados no período, verificou-se que apesar das contribuições sociais possuírem uma finalidade constitucionalmente vinculada as áreas sociais, isso não ocorre inteiramente na prática. Visto que em partes os valores são investidos nas áreas predeterminadas, o Estado no uso de seus poderes e atribuições achou uma maneira de desvincular parte das receitas oriundas dessas contribuições, por meio da DRU para a destinação discricionária, ou seja, o Estado descaracterizou uma espécie tributária cuja principal função era sua extrafiscalidade.

Porém a desvinculação não é o fato mais relevante para falta de recursos ou pelo subfinanciamento dos setores da saúde e assistência social, tendo em vista que certos benefícios concedidos pelo Estado como a desoneração da folha, impactam negativamente a arrecadação e comprometem a manutenção de novos investimentos nesses setores. No caso da Previdência o problema se agrava devido ao fato das contribuições previdenciárias arrecadadas não serem suficientes para manter os programas já implantados, conseqüentemente obrigando o governo a retirar recursos de outros setores, como por exemplo da saúde para cobrir o déficit gerado.

Assim sendo, é possível perceber um esforço do Estado em investir os recursos obtidos das contribuições sociais em benefícios para a sociedade, ainda que não seja suficiente devido a condição e realidade do país, que possui uma população em sua maioria carente. A sociedade recebe uma contrapartida positiva do Estado com relação as suas contribuições, talvez o que

Estado brasileiro necessita é de uma gestão mais eficiente dos recursos arrecadados, pois somos um dos países que mais cobram impostos no mundo, a corrupção, os desvios de verbas, e a má gestão são os verdadeiros obstáculos para um retorno mais efetivo a sociedade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 2º ed. Bahia: Juspodivm, 2015.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário. **Sinopses Jurídicas**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CORREIA, Lucas Adolfo da Cruz. **Princípios da seguridade social**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, n. 5815, 3 jun. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/74142>. Acesso em: 31 maio 2020.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila
- RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, N. P. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo**. 2007.
- MACHADO, Hugo de Britto. Curso de Direito Tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros. 2007, p. 56 RIBEIRO, Maria de Fátima. **A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social**
- MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros, 18ª edição, São Paulo, 2000.**do tributo. in DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA**. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP editora, 2008. p. 178-179.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. - 24. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição**. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975. p. 56, FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 324

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo** / Leandro Paulsen. 7. Ed. revisada, atualizada e ampliada. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.

VIEIRA, Helga Klug Doin. **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Direito tributário e os conceitos de direito privado / Paula Junior, Aldo de [et al.]. São Paulo: Noeses, 2010.

SITES ACESSADOS:

Políticas Sociais - acompanhamento e análise nº 26, 2019.disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34810&Itemid=9.acesso 29/05/2020

Políticas Sociais - acompanhamento e análise nº 25, 2018 disponível em :

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=31656&Itemid=9.acesso em 25/05/2020

Políticas Sociais - acompanhamento e análise nº 24, 2016.disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=30091&Itemid=9.acesso em 20/05/2020

Por que mais de 400 multimilionários nos eua não querem pagar menos impostos. disponível em:<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41997632>(reportagem 15 de novembro de 2017).acesso em 20/03/2020.

Carga Tributária no Brasil. disponível em:

<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>. Acesso 20/05/2020

Queda na Arrecadação Tributária. disponível em:

<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-01/arrecadacao-do-governo-registra-queda-de-562-em-2015>.acesso em 22/05/2020

Queda na Arrecadação Tributária. disponível em:

<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2017/01/27/arrecadacao-tem-queda-real-em-2016-e-pior-resultado-desde-2010.ghtml>.acesso em 22/05/2020

Ranking dos Serviços de Saúde. disponível em:<https://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/em-ranking-sobre-a-eficiencia-dos-servicos-de-saude-brasil-fica-em-ultimo-lugar/>acesso 02/06/2020

Previdência como direito fundamental.:<https://www.impetus.com.br/noticia/92/a-previdencia-social-como-direito-fundamental>.acesso em 04/06/2020